Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31278 du rôle
Inscrit le 13 août 2012

<u>Audience publique du 30 avril 2013</u>

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31278 du rôle et déposée le 13 août 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à D-…(Allemagne), tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 juin 2012 ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 du 14 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 décembre 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 avril 2013.

Par un courrier du 23 juillet 2010, complété par un écrit du 28 février 2012, Monsieur ..., conseil fiscal, introduisit au nom et pour le compte de Monsieur ..., imposé collectivement avec Madame ..., une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 14 juillet 2010.

Par une lettre du 15 mars 2012, le secrétaire de la division du contentieux de l'administration des Contributions directes invita Monsieur ... à compléter la procédure ainsi introduite en lui demandant notamment de verser au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par courrier du 27 mars 2012, Monsieur ... fit parvenir à la division du contentieux l'original d'une procuration datée du 22 mars 2012.

Par décision du 18 juin 2012, référencée sous le numéro du rôle C 17482, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation. Cette décision est libellée comme suit :

« *Nach Einsicht der am 23. Juli 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift durch den Unterzeichneten ..., Steuerberater, mit welcher Herr ..., wohnhaft in D-..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008, ergangen am 14. Juli 2010, anficht;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 107, 228, 238, 254 und 301 der Abgabenordnung (AO), insbesondere von § 254 Absatz 2 AO;

In Erwägung, dass nach Luxemburger Recht, in allen Verfahrensarten, um andere zu vertreten, eine ausdrückliche und besondere Vollmacht ad litem erforderlich ist (Art. 106 NCPC; Conseil d'Etat 14.01.1986, Nr. 6514; Trib. Adm. 16.06.1999, Nr, 10724; Cour adm. 21.12.1999, Nr. 11382C);

In Erwägung, dass gemäß den §§ 228, 245 und 246 AO die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels drei Monate beträgt und mit Ablauf des Tages beginnt, an dem die Bescheide dem Berechtigten zugestellt worden sind;

In Erwägung, dass mangels einer der Rechtsmittelschrift beiliegenden Vollmacht, in Ergänzung des Verfahrens, der Deponent per Schreiben vom 15. März 2012 aufgefordert wurde bis zum 23. März 2012, seine ausdrückliche und besondere Bevollmächtigung für die vorliegende Streitsache nachzuweisen;

In Erwägung, dass jedoch erst am 29. März 2012 ein Schriftstück einging, welches als Datum der Unterschrift den 22. März 2012 trägt, noch dazu die eingereichte Vollmacht nur allgemeinen Charakters ist und mithin den Anforderungen luxemburgischen Rechts an ein Mandat ad litem keineswegs gerecht wird, dementsprechend eine Bevollmächtigung zum Zeitpunkt der Anfechtung überhaupt nicht bestanden hat;

In Erwägung, dass eine ausdrückliche und besondere Bevollmächtigung für die vorliegende Streitsache binnen der Anfechtungsfrist von 3 Monaten hätte erteilt werden müssen;

In Erwägung, dass somit feststeht, dass keine Vollmacht ad litem zur Zeit der Einreichung der Rechtsmittelschrift bestand (Conseil d'Etat 14.01.1986, no 65114 und st. Respr.);

Aus diesen Gründen

Entscheidet

die Anfechtung ist unzulässig wegen fehlender Vertretungsbefugnis ».

Contre cette décision sur réclamation, Monsieur ... a, par requête déposée le 13 août 2012 au greffe du tribunal administratif, fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur soutient, en invoquant une jurisprudence de la Cour administrative du 28 février 2012, n° 29913C du rôle, qu'un mandat *ad litem* ne serait pas requis en insistant en substance sur la circonstance que dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt en question, la Cour avait accepté la production d'une confirmation écrite postérieure d'un mandat *ad litem.*

En second lieu, le demandeur soutient que la procuration du 22 mars 2012 donnée en l'espèce ne serait pas à considérer comme générale dans la mesure où elle ne concernerait que la représentation en matière fiscale. Elle serait à qualifier de spéciale, au motif qu'elle prévoirait expressément la possibilité de *« Rechtsbehelfe und Rechtsmittel einzulegen und zurückzunehmen und rechtsverbindliche Unterschriften zu leisten ».*

Enfin, le demandeur fournit des explications par rapport aux points critiqués dans le bulletin ayant fait l'objet de la réclamation.

Le délégué du gouvernement rétorque que l'arrêt de la Cour administrative invoqué par le demandeur ne serait pas pertinent en l'espèce dans la mesure où il s'agissait dans cette affaire du pouvoir d'un expert comptable afin d'introduire un recours devant les juridictions administratives. Contrairement à ce qui serait admis en matière de réclamation, un mandat *ad litem* exprès et spécial ne serait pas requis de l'expert comptable afin d'introduire un recours devant le tribunal administratif. La jurisprudence citée par le demandeur ne permettrait dès lors pas de tirer des conclusions relatives aux exigences en matière de mandat *ad litem* exprès et spécial concernant les réclamations introduites auprès du directeur.

Le délégué du gouvernement insiste ensuite sur la nécessité d'une procuration expresse et spéciale devant renseigner clairement l'intention du mandant.

Par rapport à la procuration produite par Monsieur ..., le délégué du gouvernement soutient, d'une part, que celle-ci ne pourrait pas être prise en considération dans la mesure où elle est postérieure à l'introduction de la réclamation tandis qu'un mandat exprès et spécial devrait avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur, et, d'autre part, que ladite procuration ne constituerait qu'un mandat de nature générale, dans la mesure où il viserait, sur une période indéterminée, toute représentation quelconque dans toutes affaires fiscales quelconques devant les juridictions fiscales et juridiques compétentes (pouvant viser

tant les impôts directs que les impôts indirects et les administrations et juridictions compétentes dans ces matières), toute correspondance quelconque et toute signature quelconque, ainsi que tout recours généralement quelconque en toutes les matières fiscales. L'écrit ne viserait pas non plus de manière précise le cas d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et ne traduirait aucunement l'intention du demandeur d'investir Monsieur ... du pouvoir d'introduire une réclamation contre ce bulletin d'impôt spécifique.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur soutient que la réclamation aurait été introduite à sa demande et que la procuration du 22 mars 2012 ne ferait que confirmer par écrit la procuration antérieurement donnée à l'époque par lui de façon orale.

Tout en admettant que la procuration ne vise pas expressément uniquement l'année 2008, le demandeur fait valoir qu'il découlerait du contexte temporel et du fait que la procuration a été établie uniquement en considération du litige fiscal concernant l'année 2008 puisqu'aucune autre procédure ne serait pendante, qu'elle vise l'année 2008.

Il convient de rappeler que le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin d'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, en vertu duquel les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du Code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques contenues dans l'AO.

L'article 1987 du Code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 du même Code spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 du Code civil précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut, le cas échéant, aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat exprès.

Dès lors, l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présentant un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, une procuration afférente doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (cf. Cour adm. 5 novembre 2002, n° 15043C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 611 et autres références y citées).

En vertu du paragraphe 254 AO, le mandataire a l'obligation de justifier de son mandat sur demande afférente de l'administration.

Il convient encore de relever que le contribuable est en droit de produire matériellement une procuration, même suite à la demande du directeur, en vue de la soumission d'une preuve écrite du mandat dans le chef de celui qui a introduit une réclamation. Néanmoins ce mandat doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur et cette antériorité au dépôt de la réclamation, voire l'intention de ratifier un tel acte déjà accompli, doit ressortir clairement du libellé de la procuration émanant du contribuable concerné (cf. Trib. adm. 1er octobre 2001, n° 12879 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 618).

Il s'ensuit que la seule circonstance qu'une procuration écrite n'est produite qu'après l'introduction de la réclamation n'entraîne pas *ipso facto* l'irrecevabilité de la réclamation pour défaut de mandant, le demandeur étant en droit d'établir, même *ex post,* l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation.

Il s'ensuit que l'affirmation de la partie étatique que la production de la procuration du 22 mars 2012 après l'introduction de la réclamation serait tardive et ne pourrait plus être prise en considération, n'est pas susceptible de justifier la décision d'irrecevabilité.

Au regard des principes dégagés ci-avant, il convient d'examiner si compte tenu des circonstances de l'espèce, il y a lieu d'admettre qu'un mandant en vue d'introduire une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu a existé au moment de l'introduction de la réclamation, et si la procuration du 22 mars 2012 produite en l'espèce est susceptible d'établir un tel mandat, respectivement si elle suffisamment précise et expresse pour permettre de retenir que Monsieur ... était investi du pouvoir d'introduire une réclamation au nom et pour le compte du demandeur contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008.

Il est constant qu'aucune procuration n'a été jointe à la lettre de réclamation du 23 juillet 2010 et que ce n'est que sur question afférente de l'administration, qu'une procuration a été fournie. Il est encore constant qu'au moment de la prise de sa décision, le directeur n'avait à sa disposition que la procuration du 22 mars 2012, dont la teneur est la suivante :

« *Hiermit erteile ich*

Herrn ... […]

Vollmacht, mich/uns in allen Steuerangelegenheiten vor den hierzu zuständigen Behörden und Gerichten zu vertreten. Der Bevollmächtigte ist befugt, für mich/uns verbindliche Erklärungen abzugeben, Rechtsbehelfe und Rechtsmittel einzulegen und zurückzunehmen und rechtsverbindliche Unterschriften zu leisten.

Diese Vollmacht berechtigt auch zur Bestellung von Unterbevollmächtigten; sie gilt auch für Erhebungsverfahren und bis auf Widerruf.

Steuerbescheide und alle sonstigen Verwaltungsakte (einschl. förmlicher Zustellungen) sowie Urteile und gerichtliche Verfügungen sind ausschliesslich dem

Bevollmächtigten bekannt zugeben. Darüber hinausgehende Mitteilungen, z.B. Mahnungen, sind dem/den Mandanten zuzustellen.»

Dans la mesure où aux termes de cette procuration, le demandeur a conféré mandat à Monsieur ... de le représenter en matière fiscale *(« in allen Steuerangelegenheiten »)* auprès des administrations compétentes ainsi qu'en justice, le tribunal est amené à retenir que le mandat conféré par le demandeur n'est pas à considérer comme étant général au sens de l'article 1987 du Code civil, faute de couvrir d'une manière générale toutes les affaires du demandeur ; il ne vise en effet que les affaires fiscales du demandeur.

D'autre part, la procuration précise que le mandataire est autorisé plus particulièrement à introduire des voies de recours (« *Rechtsmittel einzulegen* »), de sorte que le mandat est encore à considérer comme suffisamment spécial pour viser l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'impôt.

Or, la procuration datée du 22 mars 2012 telle qu'elle est libellée ne permet pas de confirmer l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation, ni de retenir qu'elle vise l'introduction d'une réclamation contre plus spécifiquement le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2008. En effet, le libellé choisi (« *hiermit erteile ich Herrn* ... […] *Vollmacht* […] »), ne permet *a priori*, à défaut d'autres éléments, pas de retenir que la procuration confirmait un mandat, le cas échéant oral, antérieurement accordé, mais impose d'avantage le constat qu'elle ne vise qu'un pouvoir de représentation pour le futur.

Il s'ensuit qu'au regard des éléments à la disposition du directeur au moment de la prise de sa décision, sa conclusion que l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation n'est pas établie n'est pas critiquable.

Néanmoins, force est encore au tribunal de constater qu'à l'appui du présent recours, le demandeur a expressément confirmé avoir donné mandat à Monsieur ... de manière orale au moment de l'introduction de la réclamation et que la procuration du 22 mars 2012 a été établie précisément au regard du litige visant l'année 2008 et ne ferait que confirmer par écrit la procuration oralement donnée à cette époque.

Face à ces déclarations non équivoques du demandeur confirmant la réalité de l'existence d'une procuration au jour de l'introduction de la réclamation et permettant ainsi de placer la procuration du 22 mars 2012 dans son contexte, et qui sont venues utilement corroborer le contenu de la procuration du 22 mars 2012, le tribunal est amené à retenir que l'existence d'un mandat exprès et spécial au jour de l'introduction du recours a été suffisamment établie en l'espèce par les éléments produits au cours de la présente instance.

Il est certes vrai que le demandeur n'a au cours de la présente instance pas fourni de pièce autre que la procuration du 22 mars 2012. Or, il convient de relever que l'exigence de la justification par le mandataire de son mandat telle qu'inscrite au paragraphe 254 AO constitue une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait le cas échéant ses pouvoirs en déposant une réclamation à l'insu de son mandant. Or, en l'espèce, c'est justement le contribuable, qui est censé être protégé, qui a confirmé l'existence d'un mandat. Dès lors, si le directeur, saisi d'une réclamation non accompagnée d'une procuration et ayant à sa disposition uniquement une procuration ultérieurement établie qui ne permet pas, à l'exclusion de tout doute, d'établir l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation, a valablement pu retenir un défaut de preuve d'un mandat, la

confirmation expresse par le contribuable lui-même, que les règles tenant à l'exigence d'un mandat sont censées protéger, de l'existence d'un mandat au jour de la réclamation fournie au cours de la présente instance est suffisante pour corroborer la procuration du 22 mars 2012 et pour établir l'existence d'un mandat au jour de la réclamation.

L'existence d'un mandat dans le chef de Monsieur ... au jour de l'introduction de la réclamation ayant été établie par les éléments produits au cours de la présente instance, la décision du directeur encourt l'annulation dans le cadre du recours en réformation dont est saisi le tribunal.

Comme l'affaire soumise au tribunal n'a pas encore fait l'objet d'une instruction par le directeur, et dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant ledit directeur en prosécution de cause.

Dans la mesure où la décision directoriale encourt l'annulation suite au constat du tribunal que, d'après les éléments à sa disposition, la preuve de l'existence d'un mandat est rapportée, mais qui au jour de la décision du ministre n'a, en raison de la défaillance du demandeur, pas été établie à suffisance, il y a lieu de mettre les frais à charge du demandeur, nonobstant le résultat de son recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié, partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur du 18 juin 2012 et renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 30 avril 2013 par le premier juge, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Annick Braun